

TINJAUAN YURIDIS OPINI “WTP” TERHADAP PENGELOLAAN KEUANGAN NEGARA DAN POTENSI TIMBULNYA KORUPSI

Wafia Silvi Dhesinta

Email: silviwafia@rocketmail.com; 081226910857

Laboratorium Hukum Administrasi Negara, Fakultas Hukum Univ. Surabaya

Abstrak

Pengelolaan keuangan negara diartikan sebagai keseluruhan kegiatan pejabat pengelola keuangan negara sesuai dengan kedudukan dan kewenangannya yang meliputi perencanaan, pelaksanaan, pengawasan, pertanggungjawaban dan pemeriksaan keuangan negara. Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Republik Indonesia merupakan lembaga eksternal yang dijamin kedudukan dan kewenangannya dalam konstitusi untuk melakukan pemeriksaan terkait pelaksanaan pengelolaan keuangan negara/daerah. Tindak lanjut BPK terhadap hasil pemeriksaan dikeluarkan dalam bentuk laporan hasil pemeriksaan yang di dalamnya memuat opini salah satunya adalah opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP). Opini WTP merupakan refleksi atas penerapan prinsip-prinsip *good governance*. Opini WTP yang diperoleh tidak berarti bahwa lembaga negara/kementerian bebas dari potensi korupsi. Jenis pemeriksaan keuangan yang dilakukan oleh auditor BPK tidak didesain untuk mendeteksi potensi korupsi. Pemikiran yang menganggap bahwa WTP berarti bebas dari dugaan korupsi disebut dengan *expectation gap*.

Kata Kunci : Opini Wajar Tanpa Pengecualian, Badan Pemeriksa Keuangan, Pengelolaan Keuangan,

A. Pendahuluan

Dalam konteks hukum keuangan negara, pengelolaan keuangan negara terdiri dari perencanaan, pelaksanaan, pengawasan dan pertanggungjawaban. Dalam penyelenggaraan negara, pengelolaan keuangan negara diwajibkan untuk menerapkan prinsip *good governance* yang mana pengelolaan keuangan negara perlu diselenggarakan secara profesional, terbuka dan bertanggungjawab sesuai dengan aturan pokok yang ditetapkan dalam UUD NRI Tahun 1945.¹ Selain itu, pengelolaan negara juga mengacu pada penerapan kaidah-kaidah yang baik (*best practice*) yang memuat beberapa ketentuan diantaranya: (1) akuntabilitas berorientasi pada hasil; (2) profesionalitas; (3) proporsionalitas; (4) keterbukaan dalam pengelolaan keuangan negara; dan (4) pemeriksaan keuangan oleh badan pemeriksa yang bebas dan mandiri. Terkait dengan perihal pemeriksaan keuangan yang dilakukan oleh badan pemeriksa yang bebas dan mandiri, diartikan sebagai kebebasan badan pemeriksa keuangan untuk melakukan pemeriksaan keuangan negara dengan tidak dipengaruhi oleh siapapun.² Oleh karenanya Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) merupakan salah satu lembaga pemerintahan yang dikenal dalam UUD NRI Tahun 1945 untuk melaksanakan kedaulatan rakyat di bidang pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan pemerintahan.³ Tujuan dari pemeriksaan tersebut tidak lain dan tidak bukan untuk menciptakan pemerintahan yang bersih dan bebas dari korupsi, kolusi dan nepotisme.

Tindak lanjut BPK terhadap hasil pemeriksaan dikeluarkan dalam bentuk laporan hasil pemeriksaan yang di dalamnya memuat opini. Terdapat empat jenis opini yang diklasifikasikan oleh BPK yakni opini wajar tanpa pengecualian, opini wajar dengan pengecualian, opini tidak wajar, dan pernyataan menolak

¹ Sahya Anggara, 2016, *Administrasi Keuangan Negara*, Penerbit Pustaka Setia, Bandung, hlm. 262.

² Sahya Anggara, *Op.Cit.*, hlm. 263.

³ Pasal 23E ayat (1) UUD NRI Tahun 1945 menyatakan bahwa: “untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab tentang keuangan negara diadakan **satu** Badan Pemeriksa Keuangan yang bebas dan mandiri”. Nomenklatur “satu” dalam ayat tersebut menegaskan bahwa hanya ada satu badan/lembaga yang diberikan kewenangan oleh konstitusi untuk memeriksa pengelolaan keuangan negara. Hal ini sekaligus untuk mengakhiri dualisme kekuasaan pemeriksaan keuangan negara yang sebelum amandemen ketiga UUD NRI Tahun 1945 dilakukan oleh BPK dan Badan Pemeriksa Keuangan dan Pembangunan.

memberikan opini.⁴ Opini WTP disematkan oleh BPK kepada suatu lembaga pemerintahan baik di tingkat pusat maupun daerah apabila laporan keuangan entitas yang diperiksa menyajikan data secara wajar dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha dan arus kas yang sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Guna menunjukkan bahwa suatu lembaga pemerintah telah berhasil menerapkan prinsip *good governance* maka opini WTP menjadi hal yang paling diburu dalam setiap hasil pemeriksaan keuangan. Pada tahun 2016, hasil pemeriksaan BPK yang disampaikan kepada Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) pada Mei 2017 menyebutkan sebanyak 74 Laporan Keuangan Kementerian Negara/Lembaga (LKKL) atau sekitar 84% memperoleh opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), sedangkan opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP) diberikan oleh BPK kepada 8 LKKL atau sekitar 9%. Selanjutnya, opini Tidak Memberikan Pendapat (TMP) sebanyak 7% atau 6 LKKL.⁵ Terhadap laporan yang disampaikan oleh BPK tersebut, Presiden Joko Widodo juga menyampaikan rasa syukurnya karena setelah 12 tahun untuk pertama kalinya Laporan Keuangan Pemerintah Pusat mendapatkan opini WTP.⁶

Meskipun demikian, predikat opini WTP yang tersemat pada lembaga/kementerian negara tidak diartikan bahwa kementerian negara/lembaga benar-benar *clear* dari indikasi-indikasi adanya tindak pidana korupsi yang merugikan keuangan negara. Tidak lama setelah acara penyerahan LKPP yang diselenggarakan di Istana Kepresidenan di Bogor pada tanggal 23 Mei 2017, berita mengenai Operasi Tangkap Tangan (OTT) oleh Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) yang terjadi di Kementerian Desa, Pembangunan Daerah Tertinggal, dan Transmigrasi (Kemendes PDTT) seakan viral di berbagai media dan disayangkan oleh berbagai pihak karena Kementerian tersebut dinyatakan

⁴ Penjelasan Pasal 16 ayat (1) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara

⁵ Biro Humas dan Kerjasama Internasional Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia, 19 Mei 2017, *BPK Beri Opini Wajar Tanpa Pengecualian Atas LKPP 2016*, [http://www.bpk.go.id/news/bpk-beri-opini-wajar-tanpa-pengecualian-atas-lkpp-2016\(online\)](http://www.bpk.go.id/news/bpk-beri-opini-wajar-tanpa-pengecualian-atas-lkpp-2016(online)), tanggal akses 22 September 2017

⁶ Redaksi Fajar Manado, 25 Mei 2017, Jokowi : Tahun Depan, Jangan Ada Yang ‘Disclaimer’ dan WDP, <http://fajarmanado.com/jangan-ada-yang-disclaimer-dan-wdp/>, tanggal akses 22 September 2017.

WTP oleh BPK.⁷ Secara sekilas tentu terlihat seperti sebuah anomali, bagaimana bisa suatu lembaga atau entitas yang dinyatakan “*clear*” dalam laporan hasil pemeriksaan pengelolaan keuangan, namun masih ditemukan dugaan korupsi yang merugikan keuangan negara.

Oleh karena itu, penulis dalam paper ini memfokuskan pada permasalahan terkait pemberian opini WTP oleh BPK terhadap pengelolaan keuangan negara serta hubungannya dengan potensi kerugian keuangan negara.

B. Pembahasan

Opini WTP sebagai Perwujudan Prinsip *Good Governance* dalam Pengelolaan Keuangan

Opini didefinisikan sebagai pernyataan profesional sebagai kesimpulan pemeriksa mengenai tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan.⁸ Kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan didasarkan pada kriteria diantaranya: (1) kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintah (SAP); (2) kecukupan pengungkapan (*adequate disclosure*); (3) kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan; (4) efektivitas sistem pengendalian intern.⁹ SAP inilah yang dijadikan pedoman dalam pengelolaan keuangan baik oleh pemerintah pusat maupun daerah. Dasar hukum penggunaan SAP sebagai acuan dalam pengelolaan keuangan terdapat dalam Pasal 32 ayat (2) UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara yang menegaskan bahwa dalam mengelola penerimaan dan penggunaan dana secara transparan, efisien dan dapat dipertanggungjawabkan, SAP diperlukan untuk mewujudkan transparansi dan akuntabilitas.

Opini yang dikeluarkan oleh BPK merupakan *output* terhadap pemeriksaan laporan keuangan yang tujuannya adalah untuk memeriksa laporan keuangan. Tujuan diperiksanya laporan keuangan adalah untuk memberikan pernyataan

⁷ Koran Sindo, 30 Mei 2017, [https://nasional.sindonews.com/read/1209116/16/mengejar-opini-wtp-1496070631\(online\)](https://nasional.sindonews.com/read/1209116/16/mengejar-opini-wtp-1496070631(online)), tanggal akses 21 September 2017.

⁸ Pasal 1 ayat (11) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.

⁹ Elvira Zeyn, 2011, *Pengaruh Penerapan Good Governance dan Standart Akuntansi Pemerintahan Terhadap Akuntabilitas Keuangan*, Jurnal Trikonomika Volume 10 No.1 Juni 2011, hlm. 53.

kewajaran atas laporan keuangan. Wajar atau tidaknya hasil pemeriksaan laporan keuangan ini yang kemudian melahirkan opini-opini apakah itu WTP, WDP, TW atau *disclaimer*. Opini WTP diberikan dengan kriteria bahwa sistem pengendalian internal memadai dan tidak ada salah saji yang material atau pos-pos laporan keuangan, dengan kata lain, secara keseluruhan laporan keuangan telah menyajikan secara wajar sesuai dengan SAP.¹⁰ Dengan demikian, dapat diketahui bahwa opini WTP merupakan bentuk pernyataan atas kewajaran terhadap hasil pemeriksaan laporan keuangan yang berpedoman pada SAP sehingga dengan predikat WTP maka pengelolaan keuangan telah memenuhi standar- standar dalam prinsip *good governance*.

Korelasi antara WTP dengan penerapan *good governance* tidak dapat dilepaskan dari sejarah dan konsep *good governance* sebagai “nyawa” dalam sistem hukum administrasi negara. *Good governance* diartikan sebagai pelayanan publik yang efisien, sistem pengendalian yang dapat diandalkan, pemerintahan yang bertanggungjawab pada publiknya.¹¹ Tiga pilar elemen dasar yang saling berkaitan satu dengan lainnya dalam mewujudkan *good governance* adalah (1) transparansi, yaitu keterbukaan dalam manajemen pemerintah, lingkungan, ekonomi, dan sosial; (2) partisipasi, yaitu penerapan pengambilan keputusan yang demokratis serta pengakuan atas HAM, kebebasan pers dan kebebasan mengemukakan aspirasi masyarakat; (3) akuntabilitas, yaitu kewajiban melaporkan dan menjawab dari yang dititipi amanah untuk mempertanggungjawabkan kesuksesan maupun kegagalan kepada penitipamanah sampai yang memberi amanah puas dan bila belum puas dapat kena sanksi.¹² Dari sini dapat diketahui bahwa opini WTP merupakan refleksi atas nilai-nilai dalam *good governance*.

Namun demikian, opini WTP tidak serta merta menutup celah adanya korupsi atau *fraud* yang dilakukan oleh penyelenggara pemerintahan. Mengapa demikian?

¹⁰ Elza Astari Ratuadi, 2017, “BPK: Opini WTP Bukan Jaminan Tak Ada Korupsi”, [https://m.detik.com/news/berita/d-3523210/bpk-opini-wtp-bukan-jaminan-tak-ada-korupsi\(online\)](https://m.detik.com/news/berita/d-3523210/bpk-opini-wtp-bukan-jaminan-tak-ada-korupsi(online)), tanggal akses 21 September 2017

¹¹ Elvira Zeyn, *Op. Cit.*, hlm. 53

¹² *Ibid.*

Dalam proses pemeriksaan laporan keuangan, terdapat beberapa jenis pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK. *Pertama*, pemeriksaan keuangan yakni pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Pemeriksaan keuangan ini dilakukan dalam rangka memberikan pernyataan opini tentang tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan pemerintah. *Kedua*, pemeriksaan kinerja yakni pemeriksaan atas aspek ekonomi dan efisiensi serta aspek efektivitas yang lazim dilakukan bagi kepentingan manajemen oleh aparat pengawasan intern pemerintah. *Ketiga*, pemeriksaan dengan tujuan tertentu yakni pemeriksaan yang dilakukan dengan tujuan khusus di luar pemeriksaan keuangan dan pemeriksaan kinerja misalnya pemeriksaan atas hal-hal lain yang berkaitan dengan keuangan dan pemeriksaan investigatif.¹³

Berdasarkan hal tersebut di atas, dipahami bahwa pemeriksaan keuangan yang dilakukan oleh BPK terhadap laporan keuangan tidak *di-design* untuk mendeteksi adanya potensi kerugian keuangan negara yang dilakukan melalui tindak pidana korupsi sehingga tidak ditemukan hubungan yuridis antara opini WTP dengan korupsi selain semata-mata guna perwujudan atas penerapan prinsip penyelenggaraan pemerintahan yang baik (*good governance*).

Expectation Gap Opini WTP dan Potensi Timbulnya Korupsi

Kasus mengenai OTT yang dilakukan oleh KPK di Kemendes PDTT setidaknya tidaknya memberikan pemahaman baru pada masyarakat bahwa predikat WTP tidak berarti bebas korupsi. Pengguna atau penyusun laporan keuangan yang berpikir bahwa opini WTP berarti bebas korupsi sebenarnya menunjukkan pada gejala yang oleh dunia audit dinamakan “*expectation gap*” atau kesenjangan ekspektasi. Menurut The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) sebagaimana diikuti oleh Irfan Mangkunegara menyebutkan bahwa *expectation gap* didefinisikan : “*the difference between what the public and financial statement user believe auditors are responsible for and what auditors*

¹³ Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.

themeselves believe their responsibilities are".¹⁴ Berdasarkan definisi tersebut setidaknya terdapat dua hal yang dapat dipahami untuk sementara yaitu *Pertama*, masyarakat meyakini bahwa pemeriksaan laporan keuangan yang dilakukan oleh BPK dengan menghasilkan opini WTP berarti bebas dari kecurangan/fraud/korupsi. *Kedua*, pemeriksa laporan keuangan, dalam hal ini adalah auditor BPK meyakini bahwa tanggung jawab atas laporan keuangan pemerintah dengan opini WTP adalah laporan keuangan tersebut telah sesuai dengan SAP. Dengan demikian *missunderstanding* yang muncul adalah masyarakat menuntut pemeriksaan keuangan mampu mengungkap potensi timbulnya korupsi sedangkan auditor BPK dituntut untuk menyatakan opini atas laporan keuangan, sehingga terdapat perbedaan persepsi atas tanggung jawab auditor. Hal inilah yang dimaksud dengan "*expectation gap*".¹⁵

Dikarenakan jenis pemeriksaan atas hasil dari opini WTP memang tidak *design* untuk mendeteksi adanya korupsi maka perlu perlu pula dipahami bahwa tidak semua kasus korupsi/*fraud*/kecurangan akan berpengaruh terhadap tingkat kewajaran laporan keuangan. Parameternya terletak pada penyajian laporan yang diberikan apakah salah saji laporan keuangan berpengaruh secara material terhadap keseluruhan laporan keuangan atau tidak. Jika salah saji laporan keuangan ternyata berpengaruh secara material, maka akan berpengaruh pula pada kewajaran atas laporan keuangan hingga berujung pada pemberian opini selain WTP. Pengertian material dalam konteks ini adalah besarnya nilai penghapusan atau kesalahan penyajian informasi keuangan yang dalam hubungannya dengan sejumlah situasi yang melingkupinya membuat hal tersebut memiliki kemungkinan besar bahwa pertimbangan yang dibuat oleh seorang yang mengandalkan informasi tersebut akan berubah atau terpengaruh oleh penghapusan atau

¹⁴ Diterjemahkan bebas oleh penulis sebagai berikut: perbedaan antara apa yang masyarakat dan pengguna laporan keuangan yakini atas tanggungjawab auditor dan apa yang auditor sendiri yakini atas tanggung jawab mereka. Selengkapnya baca: Irfan Mangkunegara, 5 Mei 2015, *Teori "Expectation Gap" Untuk Menjelaskan Mengapa Opini WTP Tidak Berarti Bebas Korupsi*, www.linkedin.com/pulse/teori-expectation-gap-untuk-menjelaskan-mengapa-opini-mangkunegara, tanggal akses 22 September 2017.

¹⁵ *Ibid.*

kesalahan penyajian tersebut.¹⁶ Selanjutnya, guna menentukan nilai material tersebut diperlukan serangkaian metode teknis dan *profesional judgement* dari auditor.

Opini WTP tidak menjamin bahwa pada entitas yang bersangkutan tidak ada korupsi. Sebab pemeriksaan laporan keuangan tidak ditujukan secara khusus untuk mendeteksi adanya korupsi. Namun demikian, BPK wajib mengungkapkan apabila menemukan ketidakpatuhan atau ketidakpatutan baik berpengaruh atau tidak berpengaruh terhadap opini atas laporan keuangan.

Kesimpulan

Opini yang dikeluarkan oleh BPK merupakan *output* terhadap pemeriksaan laporan keuangan yang tujuannya adalah untuk memeriksa laporan keuangan. Opini WTP merupakan refleksi atas nilai-nilai dalam *good governance* yang unsur utamanya adalah akuntabilitas, partisipasi, dan transparansi. Opini WTP tidak serta merta menutup celah adanya korupsi atau *fraud* yang dilakukan oleh penyelenggara pemerintahan karena jenis pemeriksaan yang dilakukan oleh auditor BPK adalah pemeriksaan keuangan yang *di-design* bukan untuk mendeteksi potensi adanya korupsi. Pemikiran yang menganggap bahwa opini WTP berarti bebas korupsi dinamakan gejala *expectation gap* yang mana terdapat perbedaan persepsi antara masyarakat dengan auditor BPK terhadap hasil dari pemeriksaan laporan keuangan. Dengan demikian, tidak ada hubungan yuridis antara opini WTP dengan tindak pidana korupsi yang dilakukan oleh aparatur pengelola keuangan negara.

¹⁶ *Ibid.*

Daftar Pustaka

Buku

Sahya Anggara, 2016, *Administrasi Keuangan Negara*, Penerbit Pustaka Setia, Bandung.

Artikel Online

Irfan Mangkunegara, 5 Mei 2015, *Teori “Expectation Gap” Untuk Menjelaskan Mengapa Opini WTP Tidak Berarti Bebas Korupsi*, www.linkedin.com/pulse/teori-expectation-gap-untuk-menjelaskan-mengapa-opini-mangkunegara, tanggal akses 22 September 2017.

Elza Astari Ratuadi, 2017, “BPK: Opini WTP Bukan Jaminan Tak Ada Korupsi”, [https://m.detik.com/news/berita/d-3523210/bpk-opini-wtp-bukan-jaminan-tak-ada-korupsi\(online\)](https://m.detik.com/news/berita/d-3523210/bpk-opini-wtp-bukan-jaminan-tak-ada-korupsi(online)), tanggal akses 21 September 2017

Koran Sindo, 30 Mei 2017, [https://nasional.sindonews.com/read/1209116/16/mengejar-opini-wtp-1496070631\(online\)](https://nasional.sindonews.com/read/1209116/16/mengejar-opini-wtp-1496070631(online)), tanggal akses 21 September 2017.

Biro Humas dan Kerjasama Internasional Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia, 19 Mei 2017, *BPK Beri Opini Wajar Tanpa Pengecualian Atas LKPP 2016*, [http://www.bpk.go.id/news/bpk-beri-opini-wajar-tanpa-pengecualian-atas-lkpp-2016\(online\)](http://www.bpk.go.id/news/bpk-beri-opini-wajar-tanpa-pengecualian-atas-lkpp-2016(online)), tanggal akses 22 September 2017

Redaksi Fajar Manado, 25 Mei 2017, Jokowi : Tahun Depan, Jangan Ada Yang ‘Disclaimer’ dan WDP, <http://fajarmanado.com/jangan-ada-yang-disclaimer-dan-wdp/>, tanggal akses 22 September 2017.

Jurnal

Elvira Zeyn, 2011, *Pengaruh Penerapan Good Governance dan Standart Akuntansi Pemerintahan Terhadap Akuntabilitas Keuangan*, Jurnal Trikonomika Volume 10 No.1 Juni 2011.